



UNIVERSIDADE DO VALE DO TAQUARI - UNIVATES  
CURSO DE DIREITO

**VANTAGENS E DESVANTAGENS DO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO  
TRIBUTÁRIA ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS OPTANTES  
PELO SIMPLES NACIONAL**

Fábio da Silva

Lajeado, dezembro de 2017.

Fábio da Silva

**VANTAGENS E DESVANTAGENS DO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO  
TRIBUTÁRIA ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS OPTANTES  
PELO SIMPLES NACIONAL**

Monografia apresentada na disciplina de Trabalho de Curso II do Curso de Direito, da Universidade do Vale do Taquari - UNIVATES, como parte da exigência para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Ms Mateus Bassani de Matos

Lajeado, dezembro de 2017.

Fábio da Silva

**VANTAGENS E DESVANTAGENS DO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO  
TRIBUTÁRIA ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS OPTANTES  
PELO SIMPLES NACIONAL**

A banca examinadora abaixo aprova a Monografia apresentada pelo graduando acima identificado, da Universidade do Vale do Taquari - UNIVATES, como parte da exigência para a obtenção do grau de Bacharel no curso de Direito:

Prof. Me. Mateus Bassani de Matos - Orientador  
Centro Universitário UNIVATES

Prof. Me. Ivan Luiz Steffens  
Centro Universitário UNIVATES

Prof. Esp. Jorge Ricardo Decker  
Centro Universitário UNIVATES

Lajeado, dezembro de 2017.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao chegar ao final do curso, nos damos conta de quão árdua e longa foi à caminhada, e o que nos impressiona, é saber que nunca estivemos sozinhos. Sempre existiu alguém ao nosso lado nos incentivando, nos acolhendo, dando apoio, enxugando nossas lágrimas e nos erguendo todas as vezes que faltavam forças para seguir em frente. Sempre existiu alguém ao nosso lado que pudesse vibrar sorrir e chorar por todos os momentos desta caminhada.

Portanto, quero agradecer primeiramente a Deus por ter me presenteado com saúde durante todos esses longos anos. Aos meus pais e minha companheira inseparável e incansável Claudiana por acreditarem em mim e dispensarem palavras de apoio, de ânimo, conforto e entendimento da ausência, falta de dinheiro e lazer durante todos esses longos sete anos e meio.

Ao Promotor de Justiça Dr. Carlos Augusto Fiorioli e seu Assessor Jurídico Ronaldo Colombo Colnaghi, pela oportunidade de aprendizado em seus locais de trabalho, bem como pela amizade verdadeira e todas as dicas jurídicas ensinadas.

Agradeço também ao meu sogro Severino e sogra Marisa pelo apoio e exemplo de fibra e persistência.

E por fim ao Mestre Mateus Bassani de Matos, professor e profissional exemplar, pela orientação e por sua importante contribuição para a concretização deste trabalho.

### ***“PROMETA A VOCÊ MESMO***

*Ser tão forte que nada pode perturbar a paz de sua mente.*

*Que você fará com que todos os seus amigos sintam que há algo de precioso neles.*

*Pensar o melhor, trabalhar para a melhor e esperar o melhor.*

*Esquecer os erros do passado e orientar-se para os feitos do futuro.*

*Apresentar sempre um rosto alegre e dar um sorriso para todo ser vivo que encontre em seu caminho.*

*Ser grande demais para se afligir, nobre demais para ficar bravo, valente demais para ter medo, e muito feliz para permitir a presença de dificuldades.*

*Ser o melhor e proclamar isso a mundo, não em palavras grandiloquentes, mas em grandes ações.*

*Viver confiante de que o mundo está ao seu lado, enquanto você é fiel dando o melhor do que há em você”.*

*(Christian D. Larson)*

## RESUMO

A Substituição Tributária é o regime no qual as Micro e Pequenas Empresas pagam o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) de forma antecipada ao Estado, ou seja, ocorre o recolhimento do imposto devido de inúmeras operações futuras ainda não realizadas, o que onera o setor e afronta o disposto no artigo 170, IX da Constituição Federal (CF/1988), que garante tratamento diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas. Partindo dessa premissa, a monografia tem como tema as vantagens e desvantagens do regime da Substituição Tributária às Micro e Pequenas Empresas optantes pelo Simples Nacional com base no preceito constitucional que determina um tratamento diferenciado e favorecido aos pequenos empreendimentos. O enfrentamento do tema inicia-se pela conceituação de ICMS, descreve seu surgimento, previsão legal, princípios constitucionais, bem como define o que é Substituição Tributária, qual seu fato gerador, alíquotas, como é formada sua base de cálculo e forma regulatória entre Estados brasileiros. Ao final, explica-se como são estipulados os preços finais dos produtos e serviços pelos Estados, prazo de recolhimento da ST, prazo de recebimento das vendas e hipóteses de restituição, bem como se analisa o que é responsabilidade tributária, quais os efeitos do regime aos pequenos negócios, incompatibilidades do regime da ST com o Simples Nacional e possíveis soluções para desonerar o setor e garantir o tratamento diferenciado e favorecido. A análise do tema partiu de pesquisa qualitativa com base em argumentos gerais preexistentes estruturados, no qual se examinou material bibliográfico e documental, que serviram de alicerce para conclusão de argumentos particularizados próprios do método dedutivo. O estudo conclui que, em face da ausência do tratamento diferenciado e favorecido aos pequenos empreendimentos, o setor é onerado demasiadamente com a antecipação do recolhimento do ICMS aos cofres públicos, fazendo com que as pequenas empresas tenham diversas desvantagens com a sujeição ao regime, o que engessa as pequenas empresas e não estimula o crescimento econômico no País.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. ICMS. Simples Nacional. Substituição Tributária. Micro e Pequenas Empresas.

## LISTA DE ABREVIATURAS

§	Parágrafo
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
Art.	Artigo
ALQ	Alíquota
CF/1988	Constituição Federal de 1988
CNI	Conselho Nacional da Indústria
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CPP	Contribuição Patronal Previdenciária
COTEPE/ICMS	Comissão Técnica Permanente do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços
CSLL	Contribuição Sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
EPP	Empresa de Pequeno Porte
FEBRAFITE	Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais
GNRE	Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais
ICM	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
ICMS/ST	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços Substituição Tributária
II	Imposto de Importação

IOF	Imposto Sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
ISS	Imposto Sobre Serviços
ITR	Imposto Territorial Rural
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
LC	Lei Complementar
MPEs	Micro e Pequenas Empresas
MVA	Margem de Valor Agregado
Nº	Número
P.	Página
RICMS	Regulamento do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e
Serviços	
RS	Rio Grande do Sul
SESCON/RJ	Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis do Estado do Rio
de Janeiro	
ST	Substituição Tributária



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>2 SURGIMENTO DO ICMS E GARANTIAS CONSTITUCIONAIS .....</b>	<b>12</b>
2.1 Surgimento do ICMS .....	12
2.1.1 Emenda Constitucional n°. 18/1965 .....	14
2.1.2 Base legal do ICMS e Lei Complementar n°. 87/1996.....	15
2.2 Princípios constitucionais aplicáveis ao ICMS.....	16
2.3 Dispositivos constitucionais em benefício das MPEs e Lei Complementar n°. 123/2006.....	26
<b>3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS – CONCEITO E APLICAÇÃO .....</b>	<b>29</b>
3.1 Conceito de ICMS.....	29
3.2 Conceito de Substituição Tributária.....	31
3.3 Fato gerador do ICMS/ST.....	31
3.4 Base de cálculo estimada do ICMS/ST .....	32
3.5 Alíquota.....	35
3.6 A Substituição Tributária progressiva do ICMS .....	37
3.7 Convênios e Protocolos .....	38
<b>4 APLICAÇÃO DO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E SEUS EFEITOS .....</b>	<b>41</b>
4.1 Preço final fixado por órgãos públicos .....	41
4.2 Prazo de recolhimento da Substituição Tributária e Responsabilidade .....	44
4.3 Substituição Tributária: restituição .....	45
4.4 Prazo de recebimento das vendas.....	46
4.5 Efeitos da aplicação do regime da ST às MPEs .....	47
4.6 Simples Nacional x Substituição Tributária progressiva do ICMS .....	49
4.7 Possíveis soluções aos problemas apontados .....	51
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>52</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>55</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é um tributo de competência estadual que tem seu fato gerador nas operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. A sua incidência no regime geral de arrecadação está prevista na Lei Complementar nº 87/1996. Já a incidência do ICMS para às Micro e Pequenas Empresas está previsto no art. 146, alínea “d” da CF/1988.

No atual sistema tributário, o ICMS vem sendo uma das maiores fontes de arrecadação do governo, que, por sua vez, mais pesa para a formação do preço final das mercadorias e serviços. A sua correta administração e desoneração é de grande importância para melhora no ambiente de negócios do País.

Um ambiente de negócios favorável é importante para o desenvolvimento das pequenas empresas, que são essenciais para a dinamização da economia e geração de empregos. Assim, fica evidente a necessidade de um tratamento tributário diferenciado e favorecido para os pequenos negócios.

A Lei Complementar nº. 123/2006 instituiu o Simples Nacional, sistema de arrecadação simplificado, que favorece e garante tratamento diferenciado aos pequenos empreendimentos, em que é possível arrecadar os tributos devidos à União, Estados, Distrito Federal e Municípios mediante regime único de arrecadação, com alíquotas bem inferiores às do regime geral de arrecadação. Apesar disso, o ordenamento jurídico brasileiro prevê a possibilidade de as

empresas optantes pelo Simples Nacional estarem sujeitas à legislação aplicável às demais empresas em casos específicos, como o recolhimento de ICMS pelo regime da Substituição Tributária (ST).

A ST é um regime tributário, no qual ocorre o recolhimento aos cofres públicos do montante do imposto devido pelas operações de terceiros. Nesse sistema, o responsável pelo recolhimento do imposto devido é o substituto tributário, o qual, além de arcar com seu próprio ICMS, antecipa o pagamento do ICMS de todas as operações que terceiros irão realizar, inclusive operações a serem realizadas por Micro e Pequenas Empresas optantes pelo Simples Nacional, sendo tal imposto calculado e arrecadado com alíquotas impostas ao regime geral de apuração, não garantindo-se assim o tratamento diferenciado disposto na Constituição Federal e na Lei Complementar 123/2006 às MPEs.

O trabalho tem a intenção, como objetivo geral de analisar as vantagens e desvantagens da aplicação do regime da Substituição Tributária às Micro e Pequenas Empresas, delineando a sua ocorrência, as consequências e hipóteses de solução. Como problema, o estudo questiona se o regime da Substituição Tributária onera às Micro e Pequenas Empresas e causa desvantagens?

Como hipótese para tal questionamento, percebe-se que no regime da Substituição Tributária ocorre a retenção e recolhimento aos cofres públicos do montante do imposto devido pelas operações de terceiros. Nesse sistema, o responsável pelo recolhimento do imposto devido é o substituto tributário, o qual, além de arcar com seu próprio ICMS, antecipa o ICMS de todas as operações que terceiros irão realizar, inclusive operações realizadas por Micro e Pequenas Empresas optantes pelo Simples Nacional, sendo tal imposto calculado e arrecadado com alíquotas impostas ao regime geral de apuração, não garantindo o tratamento diferenciado disposto na Constituição às MPEs.

Portanto, a aplicação da Substituição Tributária nesses casos onera às Micro e Pequenas Empresas, desvirtua o Simples Nacional e viola a Carta Magna que determina um tratamento diferenciado e favorecido para o seguimento dos pequenos negócios, causando a estagnação do crescimento no Brasil.

A pesquisa, quanto à abordagem será qualitativa, a qual segundo Mezzaroba e Monteiro (2014), aborda o caráter subjetivo do tema na busca da coleta de informações, sendo que sua compreensão se extrai da ponderação dos dados obtidos no decorrer do esforço da investigação.

O método de pesquisa a ser utilizado para o desenvolvimento do presente trabalho monográfico será o dedutivo, que parte de argumentos gerais para conclusões particulares. Assim, o trabalho partirá das premissas gerais, ao descrever noções sobre ICMS, explicando seu surgimento, conceituação previsão legal, princípios constitucionais e classificação no ordenamento jurídico brasileiro; passando pela identificação e conceituação de fato gerador, definição de alíquotas e forma regulatória entre Estados, até chegar à análise de como é formada a base de cálculo da Substituição Tributária, sua forma de recolhimento, os efeitos do regime aos pequenos empreendimentos e possíveis soluções aos problemas apontados.

Na investigação, os procedimentos técnicos serão fundados em doutrina, artigos de periódicos, materiais de estudiosos da área encontrados em sites especializados e documentais, com o uso de legislação, principalmente a Constituição Federal, Lei Kandir e Lei Geral das MPes.

No primeiro capítulo serão descritas noções sobre ICMS, explicando seu surgimento, conceituação, previsão legal, garantias e princípios constitucionais e classificação no ordenamento jurídico brasileiro.

No segundo capítulo do desenvolvimento, serão conceituados Substituição Tributária e ICMS, demonstrando qual seu fato gerador, sua forma de aplicação às MPes, definindo alíquotas, base de cálculo e forma regulatória entre Estados brasileiros que é feita através de convênios e protocolos.

Ao final, no terceiro capítulo do desenvolvimento, será especificado o que é responsabilidade tributária, examinando-se como é formada a base de cálculo da Substituição Tributária, sua forma de recolhimento, os efeitos do regime aos pequenos empreendimentos. Se delineará, também, suas vantagens e desvantagens e se apontará possíveis soluções aos problemas indicados visando à efetivação dos direitos positivados.

## **2 SURGIMENTO DO ICMS E GARANTIAS CONSTITUCIONAIS**

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) passou por inúmeras transformações ao longo da história para ter a definição legal atual, consolidada no ordenamento jurídico. Diante da limitação do campo da incidência fiscal e da necessidade estatal de auferir novas receitas para a continuidade do desenvolvimento social, necessário se fez várias reformas fiscais. Em função dessas diversas reformas, e da necessidade de se resguardar princípios basilares, inúmeras garantias foram consagradas na Constituição Federal de 1988 (CF/1988), estando dentre elas, a garantia do tratamento diferenciado às Micro e Pequenas Empresas (MPEs), que têm como objetivo o incentivo à criação e desenvolvimento da categoria. Em vista disso, para que haja um melhor entendimento do tema desta pesquisa, se conceituará o ICMS, explicando seu surgimento, previsão legal, bem como também serão abordados os principais princípios constitucionais tributários e garantias legais em benefício das MPEs.

### **2.1 Surgimento do ICMS**

Inicialmente, cabe aqui referir que a primeira presença tributária jurídica, se deu no ano de 1215, na Inglaterra, com a Constituição do Rei João Sem Terra, pois antes desse período as relações tributárias eram única e exclusivamente de poder, as quais se originaram da relação de escravidão, onde os povos que eram vencidos em guerras passavam a pagar tributos aos vencedores (MACHADO, 1997).

Segundo Machado (1997) mesmo no período em que o Estado já estava institucionalizado o tributo era fixado unilateralmente, sendo que sua cobrança se dava com o uso puro da força ou mediante ameaça. Esse doutrinador considera que só depois de 1215 é que se pode falar em Direito Tributário, pois só a partir de então que a relação tributária passou de relação de poder para relação jurídica, limitando assim o poder de tributar do Estado.

Após a primeira presença tributária passa-se a tratar da evolução histórica do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e de Comunicação (ICMS), o qual teve origem em 1922 com a Lei 4.265, que criou o Imposto Sobre Vendas Mercantis (IVC), que era cobrado da emissão de um papel líquido e certo com força cambial semelhante ao das letras de câmbio e promissórias, criado para facilitar o desconto nos bancos das faturas de vendas à prazo e à vista dos comerciantes e industriais. Para emissão de tal duplicata era cobrado 0,3 % por conto de réis (MATOS, 2011).

O Imposto Sobre Vendas Mercantis recaía exclusivamente sobre operações de vendas e consignações sendo vinculado a venda mercantil e não a fatos econômicos, não esgotava uma série de hipóteses de circulação de riquezas e possuía defeitos e desvantagens que limitavam o campo da incidência fiscal e oportunizava o crescimento excessivo e desordenado da competência fiscal dos Estados (BORGES; REIS, 2015).

Em 1934, em consequência de tal limitação os Estados ampliaram sua faixa de incidência incluindo hipóteses semelhantes à compra e venda, como fusões e incorporações de sociedades, a dação em pagamento feita em mercadorias, as cessões de títulos representativos de mercadorias, a troca ou permuta de mercadorias, etc (BORGES; REIS, 2015).

De acordo com Borges e Reis (2015, p. 2) “a ampliação excessiva e desordenada da esfera de competência fiscal dos Estados acabou gerando graves problemas na arrecadação e cobrança do imposto”. O referido tributo era cobrado cumulativamente e gerava o efeito cascata, pois incidia integralmente sobre o valor total de cada operação realizada, refletindo diretamente nos preços finais das mercadorias, sendo que em virtude do efeito cascata as empresas tendiam a reduzir

operações, para assim minimizar seus custos, fazendo com que se estimulasse a concorrência desleal e se reduzisse a competitividade entre as empresas.

Na tentativa de solucionar os diversos problemas ocorridos na cobrança do IVC, necessário se fez uma nova reforma tributária que introduziu com a Emenda Constitucional nº 18/1965 o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICM) no Código Tributário Nacional (CTN), tributo que não incidia sobre serviços prestados e nem era cobrado de forma cumulativa (BORGES; REIS, 2015).

Da necessidade de se auferir novas receitas, com a Constituição Federal de 1988 (CF/1988) surgiu o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e de Comunicação (ICMS). Atualmente, o ICMS está previsto no art.155, II da Constituição Federal, sendo competente para sua instituição os Estados e o Distrito Federal, tendo sido disciplinado através da Lei Complementar nº 87/1996 e suas alterações (BORGES; REIS, 2015).

### **2.1.1 Emenda Constitucional nº. 18/1965**

A Emenda nº 18/1965 à Constituição Federal de 1946 foi a reforma tributária que extinguiu o Imposto Sobre Vendas e Consignações (IVC) e criou o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM). A nova legislação vedou a possibilidade de o imposto ser cobrado de forma cumulativa, bem como instituiu a uniformidade de alíquotas para todas as mercadorias e atribuiu competência impositiva concomitante para Estados e Municípios, consoante preceituam Borges e Reis (2015, p. 3). Nas palavras deles “os Municípios podiam arrecadar o ICM com base na legislação estadual deste imposto, e por alíquota não superior ao percentual de 30% da alíquota instituída pelo Estado”.

Completam ainda esses autores que, apesar de a nova lei garantir competência aos Municípios para cobrança de ICM, tal possibilidade foi revogada, mesmo antes da sua entrada em vigor, pelo Ato Complementar nº 31/1966, passando a cobrança a ficar inteiramente no campo da incidência dos Estados e do Distrito Federal, conferindo apenas aos Municípios o direito de participação em 20 % do produto da arrecadação.

Segundo Borges e Reis (2015, p. 03), o novo imposto representativo de um estágio mais avançado de arrecadação, foi classificado em 4 grandes grupos, a saber:

1. Impostos sobre o Comércio Exterior;
2. Impostos sobre o Patrimônio e a Renda;
3. Impostos sobre a Produção e a Circulação;
4. Impostos Especiais.

Nessa classificação, o ICM aparece na categoria dos impostos sobre a produção e circulação, sendo que esse novo imposto instituído tinha como fato gerador a circulação de mercadorias, sendo calculado a partir do valor acrescido a cada mercadoria, diferentemente do que ocorria com o Imposto sobre Vendas e Consignações, anteriormente cobrado.

Salientam ainda esses doutrinadores que, em 25 de outubro de 1966 tal classificação foi mantida pela Lei Complementar nº. 5.172, atual Código Tributário Nacional (CTN), sendo que com a edição do Decreto Lei nº. 406/1968, foram alteradas suas regras quanto à uniformidade de alíquotas, as quais passaram a ter alíquotas diferenciadas em função da procedência dos produtos e regiões a que eram enviadas (BORGES; REIS, 2015).

### **2.1.2 Base legal do ICMS e Lei Complementar nº. 87/1996**

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, devido à necessidade dos Estados e do Distrito Federal auferirem novas receitas, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) cobrado desde a EC 18/1965 passou a recair também sobre serviços. O novo imposto além de ser cobrado da circulação de mercadorias passou a incidir sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, sendo denominado ICMS (BORGES; REIS, 2015).

A nova Carta Magna estabeleceu em seu art.155, inciso II, competência exclusiva aos Estados e Distrito Federal para instituição do ICMS, bem como em seu art. 146, inciso III, alínea “a”, impôs que o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes deveriam ser definidos em lei complementar. Segundo Borges e Reis (2015), tais definições tem o fito de evitar conflitos de competência e assegurar por



parte dos Estados e do Distrito Federal o resguardo das garantias constitucionais dos contribuintes.

Tendo em vista, que o ICMS é um novo imposto e sua incidência é mais ampla, várias matérias ficaram sujeitas a disciplina de lei complementar, por força do artigo 155, § 2º, inciso XII, da CF/1988, que assim dispõe:

Art. 150. [...]

§ 2º. [...]

XII – cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, 'a';
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, 'b';
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Considerando a complexidade e demora do processo legislativo para aprovação da lei complementar, o legislador constituinte inseriu o §<sup>1</sup> 8º no artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o qual permitiu a celebração de convênios entre Estados e o Distrito Federal para disciplinar provisoriamente e instituir o ICMS até a edição de lei complementar. Em face do exposto, foi celebrado o Convênio nº 66/1988, que vigorou até a edição da Lei Complementar nº 87/1996, popularmente conhecida como Lei Kandir (MACHADO, 1997).

## 2. 2 Princípios constitucionais aplicáveis ao ICMS

Ao delinear quais são os princípios norteadores do ICMS, convém aqui

---

<sup>1</sup> A Lei Kandir regulamentou a aplicação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Feita pelo então ministro do Planejamento Antônio Kandir, transformou-se na Lei Complementar 87/96, que já foi alterada por várias outras leis complementares. Uma das normas da Lei Kandir é a isenção do pagamento de ICMS sobre as exportações de produtos primários e semielaborados ou serviços (PONTUAL, 2017, texto digital).

demonstrar a importância que tais princípios têm no ordenamento jurídico brasileiro. Conforme ensina Ataliba apud Strapasson (2003, p. 28), “os princípios são os grandes nortes, as linhas mestras e as diretrizes magnas do sistema jurídico” que se irradiam perante as diferentes normas, servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência.

Igualmente Ataliba apud Carrazza (2003, p. 39) define:

Os princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos). Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariados; têm que ser prestigiados até as últimas consequências.

Segundo a autora, na Carta Magna existem diversos princípios, porém, cada ramo do direito segue a sua sustentação, afirmando que cada ramo do direito parte do tronco que é o Direito Constitucional (STRAPASSON, 2003).

Nessa mesma linha Carrazza (2003, p. 31) explica que:

Por igual modo, em qualquer Ciência, princípio é começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nesta medida, é ainda, a pedra angular de qualquer sistema.

Com base no já exposto a autora menciona que os princípios constitucionais tributários são à base de todo o corpo jurídico-tributário, nos quais a norma tributária deve se estruturar. Também preleciona que existem princípios constitucionais que possuem maior valor e dimensão que outros, sendo que na esfera tributária também há a mesma hierarquia entre princípios, mas não importando a perspectiva apresentada entre eles, que todos têm sempre um papel fundamental no ordenamento jurídico (STRAPASSON, 2003).

Entre os princípios basilares do direito tributário está o **princípio da legalidade**, o qual está previsto nos artigos 5º inciso II e 150 inciso I da Constituição Federal de 1988:

Art. 5º [...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Sabbag, (2016) afirma que, a premissa de tal princípio é garantir que os entes tributantes criem ou aumentem tributos somente por meio de lei, sendo que seu estudo pode ser feito com base no art. 150, I da CF/1988 e art. 97 CTN, devendo ainda tal princípio ser correlacionado com o princípio da legalidade genérica insculpido no art. 5º, II da CF/1988.

Segundo Machado (2001), o princípio da legalidade pode ser entendido em dois sentidos, o mais antigo e primeiro, de que o tributo deve ser cobrado mediante consentimento de quem o paga, ou seja, o povo, que deve aprovar por seus representantes nos parlamentos.

O segundo sentido, afirma Machado (2001, p. 17), “é de que o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o fisco e os contribuintes”, sendo que a função do princípio da legalidade é a preservação da segurança, pois a lei não representa a vontade do povo, mas garante maior grau de segurança nas relações jurídicas não sendo, portanto uma relação simplesmente de poder.

Esse doutrinador ainda esclarece que tal princípio não quer apenas dizer que a relação de tributação é jurídica, mas quer dizer que essa relação no que tem de essencial há de ser regulada em lei especial e não em qualquer lei.

No entendimento de Carazza (2003, p. 214): “Editando a lei, a sociedade, por seus representantes imediatos (os legisladores, se auto-regula), vale dizer, se impõe normas que cercearão a liberdade e a propriedade de seus membros, tendo em vista o bem comum”.

Assim sendo, Carraza (2003) refere que o Estado de Direito limita os poderes públicos proibindo-o de agir em desfavor das pessoas. Aduz que a Constituição Federal vincula tanto o juiz e o administrador, como o próprio legislador.

Outro princípio de grande importância é o **princípio da anterioridade**, princípio especificamente tributário que limita o poder de tributar do Estado e serve de instrumento de proteção ao contribuinte, conforme Strapasson (2003, p. 82) elucida, “visto que ele proíbe a cobrança de tributos que foram criados ou

aumentados durante o mesmo exercício de publicação da lei”. Esse princípio está inserido na CF/1988 em seu artigo 150, inciso, III, alíneas “b” e “c”:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[....]

III—cobrar tributos:

[....]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b (BRASIL – CF, 1988).

Em suma, o princípio em pauta garante que um tributo que for criado ou aumentado em um referido exercício só poderá ser cobrado em outro exercício, o que traz segurança jurídica ao contribuinte. Importante também ressaltar que esse princípio não vigora para todos os tributos, estabelecendo a Constituição em seu art.150, § 1º, que a vedação do seu inc. III, alínea b, não se aplica aos impostos previstos nos arts. 153 incisos I,II, IV e 154, II, porém não deixa de dar ao contribuinte a proteção que se faz necessária (STRAPASSON, 2003).

Nessa mesma linha, Machado (2001, p. 86) afirma que, em virtude do princípio da anterioridade, “nenhum tributo será cobrado em cada exercício sem que a lei que o criou, ou aumentou, tenha sido publicada no exercício anterior”.

Complementa Sabbag (2016) que, tanto o princípio da anterioridade nonagesimal quanto o princípio da anterioridade anual tem o fito de assegurar que o contribuinte não seja pego de surpresa, podendo-se programar para futuras despesas. Frisa, ainda, que o princípio da anterioridade anual veda a possibilidade de os entes tributantes cobrarem tributos no mesmo exercício financeiro em que publicada a lei que criou ou aumentou tributo, enquanto o princípio da anterioridade nonagesimal garante ao contribuinte que o tributo criado ou majorado possa ser exigido somente decorridos 90 dias da publicação da lei.

Dentre as limitações do poder de tributar podemos citar o **princípio da vedação do confisco**, previsto no art. 150, IV da CF/1988:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

[...]

Acerca do tema, De Plácido e Silva apud Machado (2001, p. 97) refere que é problemático definir o que é um tributo com efeito de confisco, sendo necessário para sua melhor compreensão definir o significado de confisco:

Confisco: ou confiscação, é vocábulo que se deriva do latim *confiscatio*, de *confiscare*, tendo o sentido e ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei.

Em regra, pois, o confisco indica uma punição. Quer isto dizer que sua imposição, ou decretação, decorre da evidência de crimes ou contravenções praticados por uma pessoa, em virtude do que, além de outras sanções, impõe a lei a perda de todos ou parte dos bens em seu poder, em proveito do erário público.

Por esta forma, o confisco ou confiscação pode ser total ou parcial.

Total ou geral quando abrange todo o patrimônio do condenado; parcial, quando somente incide sobre uma certa porção de bens.

O confisco se efetiva preliminarmente pela apreensão ou pelo sequestro. Mas, não pode ser tomado por nenhuma destas medidas judiciais.

Ele é, em verdade, o ato de adjudicação dos bens ao patrimônio do Estado, em determinação legal ou qualquer outro ato que o autorize.

Em matéria fiscal, o confisco indica o ato de apreensão de mercadoria contrabandeada ou que seja posta no comércio em contravenção às leis fiscais. Dá-se a apreensão, e o poder público a confisca para cobrar-se dos impostos e das multas devidas. Mesmo neste caso, embora não se adjudique ao erário a soma de mercadorias apreendidas, adjudica-se o seu preço, isto é, o seu valor.

Assim, Machado (2001) entende que, tributo com efeito de confisco é aquele que é excessivamente oneroso e sentido pelo contribuinte como penalidade imposta.

Para Sabbag (2016), o tributo cobrado em excesso pressupõe confisco, sendo que o princípio da vedação ao confisco proíbe a absorção substancial da propriedade privada sem a devida indenização. Entretanto, ressalta que as únicas possibilidades de apropriação sem indenização são as previstas no art. 5º, XLVI, pena de perdimento de bens, e 243, expropriação de glebas destinadas a cultura de plantas psicotrópicas e a exploração de trabalho escravo, ambos da CF/1988.

Carraza (2003), de seu turno, afirma que o princípio da não confiscatoriedade, previsto no art. 150, II da CF/1988, deriva do princípio da capacidade contributiva, pois as leis que criam impostos levam em conta a capacidade econômica do contribuinte, sendo confiscatório o imposto que esgota as riquezas tributáveis das pessoas.

Aduz ainda, Carraza (2003, p. 89) que tal princípio limita os poderes das pessoas políticas de expropriar bens particulares. E adverte: “os impostos devem ser graduados de modo a não incidir sobre as fontes produtoras de riqueza dos

contribuintes e, portanto a não atacar a consistência originária das suas fontes de ganho”.

Esse doutrinador destaca que no caso de empresas o confisco está presente quando o tributo, de tão gravoso impede o desempenho das atividades empresariais ou mesmo as dificulta. Completa que os tributos devem ser dosados com razoabilidade, de modo a valorizar a livre iniciativa e garantir a liberdade de exercício das atividades produtivas lícitas.

Destaca-se aqui também o **princípio da liberdade de tráfego**, previsto no art. 150, V da CF/1988, o qual garante a liberdade de tráfego de pessoas ou bens e proíbe a instituição de tributo por fato indispensável à transposição das fronteiras, ou seja, não quer dizer-se que as operações interestaduais são imunes a qualquer tributação, mas que pode incidir tal imposto desde que o mesmo também incida na circulação interna (MACHADO, 2001).

Reforça o autor, que, o que não pode haver é o agravamento ou cobrança de qualquer adicional ou taxa pelo fato de a operação ser interestadual ou intermunicipal. Todavia, ressalta que tal princípio não impede a cobrança de pedágios pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público, desde que a mesma não seja cobrada apenas em trechos onde são ultrapassadas as fronteiras.

Conforme registra Pontes de Miranda apud Machado (2001, p. 108), “já o Príncipe regente, no primeiro orçamento de receitas e despesas que no Brasil se fez, imunizava de impostos o comércio das províncias de umas para as outras”.

De outro norte, Sabbag (2016, p. 6) afirma que tal garantia constitucional: “determina que a intermunicipalidade e a interestadualidade não poderão ser fatos geradores de quaisquer tributos sejam eles federais, estaduais ou municipais”. Contudo, ressalta o autor, que tal dispositivo não se aplica aos pedágios por força constitucional e nem ao ICMS por ordem doutrinária, o qual é exigido pelas autoridades fiscais nos postos de fiscalização.

Já o **princípio da isonomia**, encontra-se previsto no art. 150, II da CF/1988:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Para Sabbag (2016, p. 5), referido princípio “veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação de equivalência”. Afirmar ainda que, do princípio da isonomia decorrem dois princípios, quais sejam, o princípio da interpretação objetiva do fato gerador, previsto no art. 118 do CTN, e o princípio da capacidade contributiva, insculpido no art. 145 da CF/1988.

Nas palavras de Carrazza (2003), tanto as pessoas físicas quanto as jurídicas devem receber tratamento isonômico, devendo a lei tributária ser aplicada com igualdade, sendo inconstitucional a lei que atinja um ou alguns contribuintes e exclua outros em situação idêntica. Tais regras também se aplicam às isenções tributárias, as quais não devem ser garantidas em razão da profissão, sexo, credo religioso e convicções políticas.

Nessa mesma linha, Machado (2001) considera que o tratamento deve ser uniforme para todos. Contudo, assevera que tal princípio tem sido muito mal entendido e usado para fundamentar as mais absurdas pretensões. Esclarece o autor que geralmente tais arbitrariedades ocorrem pelo motivo de muitos verem no referido princípio uma igualdade absoluta, esquecendo-se que a maioria das normas existe para estabelecer discriminações.

Enfatiza Bastos apud Machado (2001, p. 57), que: “essa igualdade substancial postula o tratamento uniforme de todos os homens, não se cogitando de igualdade perante o direito, mas de uma igualdade real e efetiva perante os bens da vida”. Ainda ressalta que não é o direito que faz os homens iguais, pois estes já são naturalmente desiguais e assim devem ser considerados, devendo a norma prestigiar tais diferenças na busca do tratamento igualitário.

Conclui Machado (2001) que a norma deve ter o caráter hipotético, ou seja, deve ser subjetiva não restringindo a sua eficácia a determinadas pessoas, mas sim deve atingir quem vir a se enquadrar na hipótese prevista na lei.

Ensina Sabbag (2016), que, outro princípio que norteia a tributação é o **princípio da não cumulatividade**, previsto nos arts. 155, § 2º, I, 153, § 3º, II e 154,

I, da CF/1988, o qual se refere a três impostos, quais sejam, ICMS, IPI e impostos residuais, conforme se vê:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

[...]

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

[...]

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição (BRASIL – CF, 1988).

Machado (2011, p. 110) afirma que “a não cumulatividade pode ser vista como princípio e também como técnica”, como o modo pelo qual se realiza o princípio, já o princípio é quando enunciado de forma genérica na Carta Magna dizendo que o imposto será não cumulativo, não prescrevendo de que forma isto será posto em prática.

Esse autor salienta que a técnica surgiu na França nos anos 50, também supõe que seu objetivo não foi de reduzir a carga tributária, mas sim o de viabilizar a integração da Comunidade Econômica Européia, evitando assim que um produto tivesse mais imposto que outro em consequência do maior número de etapas desde a produção até a venda final.

Complementa Borges e Reis (2015, p. 35) que o objetivo de tal princípio é “evitar a tributação sobre o valor acrescido em cada operação, impedindo, assim, o efeito cascata”, possibilitando no caso do ICMS que o contribuinte que tenha crédito possa compensá-lo com os débitos do imposto.



De grande importância cita-se também o **princípio da seletividade**, entendido por Machado (2001) como aquele que permite que o imposto seja seletivo, ou discrimine, onerando diferentemente os objetos sobre os quais incide. Essa seletividade, afirma o autor, se dá em virtude da essencialidade do produto ou devido a funções extrafiscais, arrecadatórias ou intervencionistas.

A seletividade presta-se também para por em prática os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, o que garante a realização da justiça social, visto que, permite distribuir com equidade os encargos da manutenção do Estado (MACHADO, 2001).

Como exemplo da aplicação de tal princípio esse doutrinador cita o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto Territorial Rural (ITR) que tem alíquotas diferenciadas para desestimular a manutenção das propriedades improdutivas, e o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços Interestaduais e Intermunicipais de Transporte e de Comunicação (ICMS), que pode ser seletivo em razão de sua essencialidade.

Conclui Machado (2001) no sentido de a seletividade estar ligada a função extrafiscal do tributo, sendo uma técnica de tributação utilizada no Brasil antes mesmo da instituição do Código Tributário Nacional (CTN).

Para Borges e Reis 2015, o referido princípio era utilizado no antigo regime do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICM) pelos Estados, para isentar de imposto as vendas a varejo diretas ao consumidor, de artigos de primeira necessidade, bem como foi utilizado com a Constituição Federal de 1969 para uso exclusivo no IPI. Atualmente, por força do art. 155, § 2º, III da CF/1988 pode ser aplicado ao ICMS, mas de forma facultativa.

Buffon e Matos (2015, p.186) lecionam, que em virtude do exposto no art.155, § 2º, inc. III da CF/1988, a expressão “poderá” levou aos Estados e o Distrito Federal a concluir que não estariam obrigados a respeitar o princípio da seletividade. Salientam os autores, ser tal postura equivocada, uma vez, que, a seletividade enraíza-se no princípio da capacidade contributiva, o qual advém do modelo de Estado, não permitindo escolha aos entes federativos quanto a sua aplicação.

De grande valia para o direito tributário, bem como para os contribuintes e consequentemente para o crescimento econômico do País é o **princípio da capacidade contributiva**, que segundo Strapasson (2003) é o princípio que possui estreita relação com o princípio da igualdade, e que permite o tratamento igual às situações iguais e desigual às situações desiguais.

Tal princípio, segundo Buffon e Matos (2015, p.152), advém do modelo de Estado adotado pela Carta Magna, “que tem, na busca da igualdade material, uma de suas razões principais, na concepção plena da cidadania, a sua roupagem e, no princípio da solidariedade social, o pilar de sustentação do *Welfare State*”.

Nesse sentido, Strapasson (2003, p. 84) afirma que o referido princípio encontra seu fundamento na justa repartição da carga tributária “de maneira tal que aquele que tem maior capacidade econômica, pagará mais, e aquele que tem menos, pagará menos”, sendo possível instituir uma tributação diferenciada, com base na graduação da carga tributária, garantindo-se, assim, o cumprimento do princípio da igualdade, a justiça fiscal e social.

Importante ressaltar, que o texto constitucional em seu art. 145, § 1º utiliza a expressão “sempre que possível”, porém essa expressão não significa uma faculdade ao legislador e sim impõe uma determinação imperativa ao legislador ordinário, conforme destaca Carraza apud Strapasson (2003, p. 76):

O que este dispositivo está querendo salientar, na verdade, é que o imposto deverá, obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado conforme a capacidade econômica do contribuinte, ou seja, sempre que a regra matriz de determinado imposto permitir, ele deverá obrigatoriamente respeitar ao princípio da capacidade contributiva.

Dessa forma, tanto o legislador ordinário quanto o aplicador da lei e o Poder Judiciário devem observar o princípio da capacidade contributiva (STRAPASSON, 2003).

No dizer de Santos apud Machado (2001, p. 65):

O princípio da capacidade contributiva, universalmente consagrado pela Ciência das Finanças, facilmente impressiona o nosso espírito, como regra comum de justiça: o Estado deve repartir a carga tributária de acordo com as possibilidades econômicas de seus habitantes, de modo geral, e, de modo específico, conforme a capacidade econômica de cada indivíduo, poupando, tanto quanto possível, o necessário físico de cada um.

Afirma Carraza (2003) que quando o legislador ordinário tiver opções, deverá obrigatoriamente atender ao princípio da capacidade contributiva, exceto quando for impossível atender tal reclamo.

Buffon e Matos (2015) prelecionam que a justa distribuição da carga tributária é medida fundamental para efetivação da Justiça Tributária. A redução das desigualdades sociais e o estímulo ao desenvolvimento devem ser objetivos concretos da positivação e aplicação da lei tributária. A observância do princípio da capacidade contributiva deve possibilitar a redistribuição de riquezas e reduzir as desigualdades entre a sociedade, e com isso, provocar no cidadão sentimento de efetivação da Justiça Social.

### **2.3 Dispositivos constitucionais em benefício das MPEs e Lei Complementar nº. 123/2006**

Em observância aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, restou consolidado no ordenamento jurídico brasileiro a exigência de um tratamento diferenciado e favorecido às Micro Empresas e Empresas de Pequeno Porte, especialmente no que diz respeito à burocracia e à tributação (DUARTE, 2017).

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 179, determina aos entes federativos que adotem posturas com o objetivo de incentivar a criação e desenvolvimento das MPEs, devido à sua importância social e econômica, conforme abaixo se insere:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Segundo Duarte (2017), com o objetivo de consolidar o mencionado dispositivo, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 06/1995, a qual alterou o artigo 170, inciso IX, trazendo para a CF/1988 a determinação de um tratamento diferenciado e favorecido para os pequenos negócios como um princípio da ordem econômica no Brasil, sendo esse tratamento, portanto, ponto basilar para pautar a

atuação administrativa e legislativa dos entes federativos na construção do sistema econômico e tributário brasileiro:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995).

Enfatiza o autor que, devido a grande importância das pequenas empresas para o desenvolvimento do País, o tratamento diferenciado também foi positivado pela criação da Emenda Constitucional nº 42/2003, que alterou o artigo 146, inciso III, alínea “d”, da CF/1988, passando a vigorar com a seguinte redação:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Atendendo ao referido dispositivo constitucional inserido pela EC 42/2003, foi sancionada a Lei Complementar nº123/2006, que ficou conhecida como Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, ou Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas. Essa nova lei surgiu segundo Duarte, (2017, texto digital) para consolidar o tratamento favorecido e diferenciado “visando incentivar as microempresas e as empresas de pequeno porte pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias”. Para tal fim, considera-se:

a) Microempresa, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada ou o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, e a sociedade de advogados registrada na forma do art. 15 da Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994, desde que, a partir, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais)[4]

b) Empresa de pequeno porte (EPP), a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada ou o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, e a sociedade de advogados

registrada na forma do art. 15 da Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994, desde que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais)]5;

Complementa ainda o estudioso, que a nova lei surgiu após se constatar que as principais causas da alta mortalidade dos novos empreendimentos, eram a complexidade das exigências burocráticas e o peso da carga tributária. Entretanto, contudo salienta que embora haja diversas vantagens ao aderir ao Simples Nacional na busca de benefícios tributários, as desvantagens também são muitas, as quais retiram a competitividade das empresas e geram falências que, como se verá à frente, ampliam-se pela utilização da substituição tributária em relação ao o recolhimento de ICMS.

### **3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS – CONCEITO E APLICAÇÃO**

A Substituição Tributária foi introduzida no Brasil pela Lei Complementar nº 44/1983, a qual acrescentou os §§ 9º e 10º ao artigo 2º do Decreto Lei 406/68, estabelecendo a possibilidade de se atribuir ao industrial, produtor e atacadista a responsabilidade de arrecadar antecipadamente o imposto devido pelo comerciante varejista, tendo como base de cálculo o valor da operação mais a margem de lucro atribuída pelos Estados, a qual é regulamentada através de Convênios e Protocolos. Este capítulo terá como objetivo conceituar o ICMS, a Substituição Tributária do ICMS (ST/ICMS) e a Substituição Tributária progressiva do ICMS, demonstrando qual seu fato gerador, sujeito passivo, definindo alíquotas, examinando-se como é formada a base de cálculo da ST e como é regulada entre Estados brasileiros e Distrito Federal.

#### **3.1 Conceito de ICMS**

Conforme determina o art. 155, II da CF/1988, o ICMS é um imposto cobrado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, sendo competentes para sua instituição os Estados e o Distrito Federal. Determina ainda o § 2º, I do referido artigo, que o ICMS será não cumulativo, devendo ser compensado o montante cobrado nas operações já realizadas:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

De acordo com Borges e Reis (2015) o art. 146, inciso III, alínea “a” impõe que o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes do ICMS devem ser definidos em Lei Complementar, sendo que tal exigência foi contemplada pela LC 87/1996, que definiu, nos termos do art. 4º que contribuinte é:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Já a base de Cálculo, conforme o art. 13 é:

- a) No caso de operação de circulação de mercadoria: o valor da operação;
- b) No caso de serviço de transporte ou comunicação: o preço do serviço;
- c) No caso de importação de bens: o valor da mercadoria ou bem importado, acrescido do IPI, IOF, II e das despesas aduaneiras.

O fato gerador afirma Sabbag que (2016, p. 63), é “A base nuclear do fato gerador é a circulação de mercadorias ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação”.

Por fim, completa esse doutrinador, que existem dois tipos de alíquotas do ICMS, as internas, que variam entre 17 e 18 % e as interestaduais, cujas alíquotas mínimas e máximas podem ser fixadas pelo Senado Federal por meio de resolução, sendo que na ausência de resolução, cabe a cada Estado fixá-las, mas sempre no limite de suas competências.

### 3.2 Conceito de Substituição Tributária

Silva (2001) refere que, no Brasil, a Lei Complementar nº 44/1983 acrescentando os §§ 9º e 10º ao artigo 2º do Decreto-lei 406/68, estabeleceu a possibilidade de se atribuir ao industrial, comerciante, atacadista ou produtor, a condição de responsável pelo imposto devido pelo comerciante varejista.

Diante de tal permissivo legal, a Substituição Tributária foi instituída e consiste em atribuir a terceiro a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido por todos os contribuintes de ICMS que estão à frente na cadeia produtiva. Nessa sistemática há a antecipação da ocorrência do fato gerador, tendo como pressuposto legal a autorização expressa no art. 150, § 7º, da CF/1988:

Art. 150. [...]

[...]

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

A substituição tributária não altera a competência para o seu recolhimento e foi criada principalmente para antecipar o recolhimento do tributo, facilitar o processo arrecadatório e evitar a sonegação, uma vez que o fiscal da Fazenda precisa analisar apenas um estabelecimento para verificar a correta arrecadação de toda a cadeia (SILVA, 2001).

### 3.3 Fato gerador do ICMS/ST

A lei determina segundo Melo e Paulsen (2006), que o fato gerador serão as operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as prestações se iniciem no exterior, bem como o disposto no art. 7º da LC 87/1996, que adiciona como fato gerador do imposto, a entrada de mercadorias ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

Sabbag (2016) menciona que, a comercialização do produto ou a prestação de serviço pode concretizar-se por completo a consumidor final, “lá atrás”, enquanto, o pagamento do tributo é adiado a momento posterior, ocorrendo o diferimento, na



qual, fica como responsável pelo pagamento, o substituto legal tributário, sendo denominada Substituição para trás ou regressiva, complementa ainda que o fato gerador também pode ocorrer “lá na frente”, quando o imposto é recolhido antecipadamente, com base em valor presumido sem que a venda a consumidor final tenha se realizado. Tal sistemática afirma o doutrinador tem previsão legal no art. 150, § 7º da CF/1988, sendo denominada de Substituição para frente ou progressiva.

### 3.4 Base de cálculo estimada do ICMS/ST

A Lei Complementar 87/1996 em seu artigo 8º, ao tratar do regime de sujeição passiva por substituição, determina que a base de cálculo será o valor correspondente ao preço de venda a consumidor acrescido do valor do frete, IPI, demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, bem como do percentual de valor agregado, ou seja margem de lucro, conforme abaixo se vê:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

Nesse sentido, Borges e Reis (2015, p. 125) detalham que:

A margem de lucro normalmente é aquela estabelecida em Convênio ou Protocolo ICMS firmado entre uma ou mais Unidades da Federação, nos termos da Lei Complementar nº 24, de 07/01/1975, com base em preço usualmente praticado no mercado considerado, obtido por levantamento, ainda que por amostragem, ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

A fórmula para cálculo está prevista no Convênio ICMS 52/2017, que dispõe em sua cláusula décima primeira que em relação às operações internas a Base de Cálculo será = (Valor mercadoria + frete + IPI + outras despesas) x MVA, e em

operações interestaduais: Base de Cálculo = (Valor mercadoria + frete + IPI + outras despesas) x MVA ajustada.

A margem de valor agregado, segundo previsto na cláusula quarta do Convênio ICMS 70/1997, será determinada com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados. Já a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária em operação interestadual, terá a margem de valor agregado estabelecida em Convênio ou Protocolo:

Cláusula quarta Na definição da metodologia da pesquisa a ser efetuada pelas unidades federadas e pelas entidades representativas do setor envolvido, para fixação da margem de valor agregado, deverão ser observados os seguintes critérios, dentre outros que poderão ser necessários face à peculiaridade do produto:

I - identificação do produto, observando suas características particulares, tais como: tipo, espécie e unidade de medida;

II - preço de venda à vista no estabelecimento fabricante ou importador, incluindo o IPI, frete, seguro, e demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;

III - preço de venda à vista no estabelecimento atacadista, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;

IV - preço de venda a vista no varejo, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do adquirente;

V - não serão considerados os preços de promoção, bem como aqueles submetidos a qualquer tipo de comercialização privilegiada.

§ 1º A pesquisa efetivar-se-á por levantamento a ser realizado pelo sistema de amostragem nos setores envolvidos.

§ 2º A pesquisa, sempre que possível, considerará o preço de mercadoria cuja venda no varejo tenha ocorrido em período inferior a 30 dias após a sua saída do estabelecimento fabricante, importador ou atacadista.

§ 3º As informações resultantes da pesquisa deverão conter os dados cadastrais dos estabelecimentos pesquisados, as respectivas datas das coletas de preços e demais elementos suficientes para demonstrar a veracidade dos valores obtidos.

Como exemplo de cálculo em uma operação interna sujeita a ST, realizada por um fabricante estabelecido no Estado do Rio Grande do Sul, cujo valor da venda é de R\$ 1.000,00 e com IPI a uma alíquota de 5%, tem se:

$$\text{ICMS da operação própria} = \text{R\$ } 1.000,00 \times 18\% = \text{R\$ } 180,00$$

$$\text{Base cálculo da ST} = \text{R\$ } 1.000,00 + \text{R\$ } 50,00 \text{ (IPI)} + 40\%* \text{ (MVA)} = \text{R\$ } 1.470,00$$

$$\text{ICMS ST} = [(\text{R\$ } 1.470,00 \times 18\%) - \text{R\$ } 180,00]$$

$$\text{ICMS ST} = (\text{R\$ } 264,60 - \text{R\$ } 180,00)$$

$$\text{ICMS ST} = \text{R\$ } 84,60$$

\*Percentual hipotético

Já em operações interestaduais será utilizada a margem de valor agregado ajustada, a qual decorre de Convênios e Protocolos, sendo que a sua utilização visa equalizar o montante do imposto pago e consequentemente igualar o preço das mercadorias e evitar a guerra fiscal entre Estados onde haja diferenças de alíquotas internas. Para cálculo da margem de valor agregado ajustada é utilizada a seguinte fórmula:

$$\text{MVA ajustada} = [(1 + \text{MVA ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1,$$

Sendo que:

MVA ST original” = margem de valor agregado indicada para o produto;

ALQ inter” = coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

ALQ intra” = coeficiente correspondente à alíquota prevista para as operações substituídas, na unidade federada de destino.

Como exemplo de cálculo da margem de valor agregado ajustada entre os Estados do Rio Grande do Sul e São Paulo utilizaremos hipoteticamente como coeficientes:

- Margem original: 45%

- Alíquota interestadual RS: 18%

- Alíquota interna do estado de destino: 12%

Desenvolvimento:

$$\text{MVA ajustada} = [(1 + \text{MVA ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1",$$

$$\text{MVA ajustada} = [(1 + 45) \times (1 - 18) / (1 - 12)] - 1",$$

$$\text{MVA ajustada} = [(1,45) \times (0,82/0,88)] - 1$$

$$\text{MVA ajustada} = [(1,45) \times (0,9318)] - 1$$

$$\text{MVA ajustada} = [1,3511] - 1$$

$$\text{MVA ajustada} = 1,3511 - 1$$

$$\text{MVA ajustada} = 35,11\%$$

Silva (2001) destaca que, a Substituição Tributária (ST) é exigida do contribuinte antes da realização do fato gerador, com base em uma presunção de margem incompatível com a economia regida pela livre concorrência, pois a base de cálculo presumida é estipulada para cada produto, servindo, de maneira geral, de base a todas as operações realizadas.

Afirma ainda Silva (2001, p. 88) que, raramente se observa a coincidência entre o valor da base de cálculo presumido e o valor efetivado, “ensejando, no mais das vezes, injustificado enriquecimento ao Estado em detrimento do indevido empobrecimento do substituído tributário”. Aduz também que a aplicação de uma base de cálculo presumida e definitiva contrapõe abertamente os princípios albergados na CF/1988, pois a ST, tal qual atualmente prevista, merece críticas materiais e formais, e seu aperfeiçoamento revela-se imprescindível à sua validade jurídica.

### 3.5 Alíquota

Existem dois tipos de alíquotas para o ICMS, as internas e as externas, sendo que as internas são fixadas livremente pelos Estados e Distrito Federal, variando normalmente entre 17 %, 18% e 25% em energia elétrica, facultando-se ao Senado Federal conforme estabelece o art. 155, § 2º, V da CF/1988:

Art. 155. [...]

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

E as interestaduais, cujas alíquotas mínimas e máximas, cabem ao Senado Federal fixá-las, por meio de Resolução, admitindo se em ambos os casos alíquotas diferenciadas por produto, possibilitando se a seletividade devido à essencialidade do produto, conforme prevê o art.155, III, IV da CF/1988.

Art. 155. [...]

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

Diante de previsão legal expressa para definição de alíquotas interestaduais, o Senado Federal editou a Resolução 22/1989, a qual definiu as referidas alíquotas conforme disposto:

Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais.

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I - em 1989, oito por cento;

II - a partir de 1990, sete por cento.

Art. 2º A alíquota do imposto de que trata o art. 1º, nas operações de exportação para o exterior, será de treze por cento.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor em 1º de junho de 1989.

Contudo, ressaltam Melo e Paulsen (2006), que relativamente às operações de combustíveis e lubrificantes a Emenda Constitucional n°. 33/2001, acrescentou o § 4º no art. 155 da CF/1988, que passou a dispor o seguinte:

Art. 155. [...]

[...]

§ 4º [...]

[...]

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte:

a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto;

- b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência;
- c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, *b*.

Esses autores mencionam que tal dispositivo afronta o mandamento constitucional ao suprimir a competência exclusiva do Senado Federal para estabelecer alíquotas em operações interestaduais e para fixar as alíquotas mínimas e máximas em algumas situações em operações internas. Detalham que, “em princípio a matéria pertinente à estipulação de alíquotas é do Legislativo, tanto do Senado para manter o equilíbrio federativo, quanto dos Estados e do DF, preservando o princípio da autonomia, mas nunca dos governadores”, os quais por meio de secretários sem a participação das Assembleias, estabelecem a quantificação das obrigações tributárias (MELO; PAULSEN, 2006, p. 230).

### **3.6 A Substituição Tributária progressiva do ICMS**

A Substituição Tributária progressiva é o regime pelo qual, os Estados e o Distrito Federal apuram e arrecadam o ICMS, da margem de lucro atribuída pelos Estados, através de Convênios e Protocolos. Melo e Paulsen (2006, p. 224) referem que, na “substituição progressiva, o legislador indica uma pessoa responsável pelo recolhimento de um determinado valor (referido como tributo), relativamente a fato futuro e incerto, com alocação de valor também incerto”. Mencionam que tal sistemática é aplicada a diversas espécies de mercadorias, estando dentre elas, a energia elétrica, fumo, cerveja, água mineral, e cimento, etc. Afirmam, ainda, que a legislação também fixa os sujeitos passivos, que podem ser qualquer um do ciclo negocial, como fabricantes, remetente, transportadores, etc.

Nessa mesma linha, Borges e Reis (2015) referem que o pagamento antecipado do ICMS poderá ser exigido pelos Estados e Distrito Federal, tendo como base de cálculo o valor da mercadoria ou prestação, acrescido de margem de lucro atribuída ao contribuinte.

Na visão de Sabbag (2016), o fato gerador é futuro, pois ocorre bem à frente, enquanto o recolhimento do tributo é antecipado sem que haja definição precisa do

fato gerador, mecanismo contestado na doutrina, pois se baseia em fato imponível e fictício.

Já Silva (2001) aduz que, tal instituto fora criado como ferramenta de incremento da eficiência arrecadatória, com o objetivo de evitar a sonegação fiscal. Contudo, ressalta que, a tributação baseada em fato fictício afronta diversos princípios constitucionais, tornando tal regime mero instrumento de empréstimo compulsório.

Tal postura estatal se mostra ainda mais evidente, nos casos em que o fato gerador presumido não ocorre, sendo devido à restituição imediata do tributo ao contribuinte. Imediatidade, que em prática não ocorre, frente à pesada burocracia posta como barreira à restituição dos créditos (SILVA, 2001).

Segundo Melo e Paulsen (2006, p. 225), “a restituição atende o princípio que veda o enriquecimento ilícito (sem justa causa), diante da inexistência de materialidade do tributo”. Para eles, é natural a existência de oscilações no mercado de modo a fazer com que o fato gerador presumido não ocorra, ou se consubstancie de forma diversa da pretendida pelo Estado, não devendo o ICMS fictício prevalecer diante dos princípios da segurança e da certeza do crédito tributário.

Complementam os autores, que, o fato gerador presumido não pode significar somente a inexistência do fato, mas também a configuração parcial de seus elementos, pois ao se negar a restituição parcial de créditos recolhidos antecipadamente viola-se o princípio da capacidade contributiva, uma vez que a riqueza do contribuinte é também presumida e estará pagando por fato que não se efetivou em sua plenitude.

### **3.7 Convênios e Protocolos**

Nos termos do art. 150, § 7º da CF/1988, a lei poderá atribuir a sujeito passivo a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido por todos os contribuintes de ICMS que estão à frente da cadeia produtiva, recolhendo-se antecipadamente os tributos sem que ocorra o fato gerador.

De acordo com o art. 8º, alínea “c” da Lei Complementar 87/1996 a base de cálculo para o recolhimento antecipado de tal tributo será à margem de valor agregado, inclusive o lucro, a qual, segundo Borges e Reis (2015, p.125) “é aquela estabelecida em Convênio ou Protocolo ICMS firmado entre uma ou mais unidades da Federação”.

Determina, ainda, o art. 8º, § 4º e art. 9º da Lei Complementar 87/1996:

Art. 8º [...]

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

Tais acordos específicos previstos no art. 9º denominam-se Convênios ou Protocolos e têm força de norma complementar conforme dispõe o art. 100, inciso IV da Lei 5.172/1966 (CTN):

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

[...]

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

[...]

Como norma regulamentadora dos Convênios e Protocolos, foi editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) o Convênio ICMS 52/2017 estabelecendo normas gerais a serem aplicadas ao regime da Substituição Tributária regulado por Convênios ou Protocolos firmados e ratificados entre Estados e o Distrito Federal.

Conforme estabelece a Lei Complementar 24/1975, os Convênios que dispõem sobre concessão ou revogação de isenção de ICMS, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal, sendo validos em cada Estado quando ratificados, conforme previsto no art. 4º da Lei Complementar 24/1975:



Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.

Já os protocolos são instituídos entre dois ou mais Estados, sendo restritos a assuntos como Substituição Tributária do ICMS e outros assuntos administrativos. Para sua validação é necessário que todos os Estados envolvidos os assinem, bem como é obrigatório sua aprovação na Comissão Técnica Permanente do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (COTEPE/ICMS).

## **4 APLICAÇÃO DO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E SEUS EFEITOS**

A falta de recursos, bem como a necessidade de se criar meios para o combate à sonegação, fez com que o Governo implementasse a Substituição Tributária (ST), sistema de arrecadação, que permite a cobrança do ICMS de operações futuras de forma antecipada. Tal mecanismo é aplicado a todos os contribuintes, sem que exista um tratamento diferenciado às Micro e Pequenas Empresas (MPEs), o que afronta o dispositivo constitucional que garante um tratamento tributário favorecido ao setor. Nesse sentido, o objetivo deste capítulo será delinear como são estipulados os preços finais dos produtos e serviços pelos Estados, qual o prazo de recolhimento do ICMS/ST, prazo de recebimento das vendas e hipóteses de restituição da ST, bem como se analisará o que é responsabilidade tributária, quais os efeitos do regime aos pequenos negócios, incompatibilidades do regime da ST com o Simples Nacional e possíveis soluções para desonerar o setor e garantir o tratamento diferenciado e favorecido.

### **4.1 Preço final fixado por órgãos públicos**

Borges e Reis (2015) destacam que em virtude do estabelecido no § 2º do artigo 8º da Lei Complementar 87/1996 a base de cálculo do imposto para fins de Substituição Tributária será o preço final da mercadoria ou serviço, o qual deverá ser fixado por órgão público competente.

De acordo com o disposto no art. 3º da referida lei, tal preço poderá ser o sugerido pelo fabricante ou importador, sendo que na sua falta, estabelece o § 4º do art. 8º, que tais preços finais serão estabelecidos com base em margem de lucro extraída a partir de preços praticados no mercado, obtidos por levantamento ou outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação serem previstos em lei.

Em atendimento ao expresso no art. 8º da Lei Complementar 87/1996 o CONFAZ celebrou o Convênio ICMS nº 70/97, o qual dispõe sobre os critérios para a fixação da margem de valor agregado para efeitos de substituição tributária nas operações subsequentes:

[...]

Cláusula primeira A fixação da margem de valor agregado para determinar a base de cálculo do ICMS incidente nas operações subsequentes com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária atenderá ao disposto neste Convênio.

Cláusula segunda Identificado, pelas unidades federadas interessadas, o produto que se pretende colocar sob o regime de substituição tributária pelas operações subsequentes, a Comissão Técnica Permanente do ICMS - COTEPE/ICMS convocará as entidades representativas do setor envolvido na produção e comercialização daquele produto, a fim de que apresentem a margem de valor agregado sugerida a ser utilizada na composição da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, bem como as informações que julgaram pertinentes para justificar a sua sugestão.

§ 1º O ato convocatório determinará prazo para a apresentação da margem sugerida e das informações.

§ 2º Poderá ser exigido que as informações apresentadas estejam acompanhadas de confirmação de instituto, órgão ou entidade de pesquisa de reputação idônea, desvinculado da entidade representativa do setor quanto a fidelidade das respectivas informações.

Cláusula terceira Recebidas as informações, as unidades federadas procederão sua análise e se as aceitarem, adotarão medidas necessárias à fixação da base de cálculo do ICMS para efeito da substituição tributária.

§ 1º Havendo discordância em relação à margem sugerida, as unidades federadas darão conhecimento às entidades representativas do setor, apontando os motivos da rejeição, apresentando as pesquisas pelas mesmas efetuadas, com a respectiva sistemática aplicada, para que o setor se manifeste, em prazo não superior a 15 (quinze) dias contados da data da ciência.

§ 2º Decorrido o prazo fixado no parágrafo anterior sem que tenha havido manifestação das entidades representativas do setor, presumem-se aceitas as razões das unidades federadas, que prosseguirão na implementação das medidas necessárias à fixação da margem de valor agregado por elas apurada.

§ 3º As unidades federadas também adotarão as medidas necessárias à implementação da substituição tributária, com a aplicação da margem de agregação por elas apurada, quando as informações não forem apresentadas pelas entidades representativas do setor, no prazo a que se refere o § 1º da cláusula segunda.

§ 4º O disposto no parágrafo anterior aplica-se também quando não aceitas as informações apresentadas pelas entidades, após a avaliação da manifestação recebida no prazo constante do § 1º desta cláusula.

Cláusula quarta Na definição da metodologia da pesquisa a ser efetuada pelas unidades federadas e pelas entidades representativas do setor envolvido, para fixação da margem de valor agregado, deverão ser observados os seguintes critérios, dentre outros que poderão ser necessários face à peculiaridade do produto:

I - identificação do produto, observando suas características particulares, tais como: tipo, espécie e unidade de medida;

II - preço de venda à vista no estabelecimento fabricante ou importador, incluindo o IPI, frete, seguro, e demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;

III - preço de venda à vista no estabelecimento atacadista, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;

IV - preço de venda a vista no varejo, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do adquirente;

V - não serão considerados os preços de promoção, bem como aqueles submetidos a qualquer tipo de comercialização privilegiada.

§ 1º A pesquisa efetivar-se-á por levantamento a ser realizado pelo sistema de amostragem nos setores envolvidos.

§ 2º A pesquisa, sempre que possível, considerará o preço de mercadoria cuja venda no varejo tenha ocorrido em período inferior a 30 dias após a sua saída do estabelecimento fabricante, importador ou atacadista.

§ 3º As informações resultantes da pesquisa deverão conter os dados cadastrais dos estabelecimentos pesquisados, as respectivas datas das coletas de preços e demais elementos suficientes para demonstrar a veracidade dos valores obtidos. *(Nova redação dada pelo Conv. ICMS 94/01, efeitos a partir de 04/10/2001)*

Redação original.

§ 3º As informações constantes da pesquisa deverão estar documentadas por cópias de notas fiscais e demais elementos suficientes para dar presunção de exatidão na apresentação dos valores obtidos.

Cláusula quinta A margem de valor agregado será fixada estabelecendo-se a relação percentual entre os valores obtidos nos incisos IV e II ou entre os incisos IV e III da cláusula anterior, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

Parágrafo único. A margem de valor agregado será nacional, podendo ser individualizada por unidade federada ou, ainda, regionalizada, para atender as peculiaridades na comercialização do produto.

Cláusula sexta Aplica-se o disposto neste convênio à revisão das margens de valor agregado dos produtos submetidos ao regime de substituição tributária, que porventura vierem a ser realizadas, por iniciativa de qualquer das unidades federadas ou por provocação fundamentada das entidades representativas do setor interessado.

Cláusula sétima Fica assegurada a aplicação das margens de valor agregado atualmente previstas nos convênios e protocolos vigentes.

Cláusula oitava Este convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

[...].

No Estado do Rio Grande do Sul, tal margem de valor agregado está prevista no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 37.699/1997, o qual está atualizado até a data de 19/10/17 pelo Decreto nº 53.761/2017.

## 4.2 Prazo de recolhimento da Substituição Tributária e Responsabilidade

Em atenção ao disposto na cláusula décima oitava do Convênio ICMS 52/2017, o responsável pelo pagamento da Substituição Tributária será:

Cláusula oitava O contribuinte remetente que promover operações interestaduais com bens e mercadorias especificadas em convênio ou protocolo que disponha sobre o regime de substituição tributária será o responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes devido à unidade federada de destino, mesmo que o imposto tenha sido retido anteriormente.

§ 1º A responsabilidade prevista no *caput* desta cláusula aplica-se também ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual incidente sobre as operações interestaduais com bens e mercadorias especificadas em convênio ou protocolo que disponha sobre o regime de substituição tributária e destinadas ao uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

§ 2º O destinatário de bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido à unidade federada de destino por substituição tributária, quando o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto, salvo disposição em contrário prevista na legislação da unidade destinatária.

Na visão de Silva (2001, p. 30), tanto os substitutos quanto os retentores não participam do fato gerador, sendo que o dever de recolher o imposto foi lhes atribuído unicamente “para facilitar a atividade arrecadatória e, por vezes antecipar a entrada de ponderáveis parcelas de recursos na burra estatal”. Afirma ainda o autor que tal regime robustece as garantias do crédito tributário, pois reduz o número de sujeitos a serem fiscalizados.

Quanto ao momento do pagamento da Substituição Tributária deve-se observar o disposto na Cláusula décima quinta do Convênio ICMS 52/2017:

Cláusula décima quinta O vencimento do imposto devido por substituição tributária será:

I - o dia 9 (nove) do mês subsequente ao da saída do bem e da mercadoria, em se tratando de sujeito passivo por substituição inscrito no cadastro de contribuinte do ICMS da unidade federada de destino;

II - a saída do bem e da mercadoria do estabelecimento remetente, em se tratando de sujeito passivo por substituição não inscrito no cadastro de contribuinte do ICMS da unidade federada de destino;

III - o dia 2 (dois) do segundo mês subsequente ao da saída do bem e da mercadoria, na hipótese de responsabilidade por substituição tributária atribuída a optante pelo Simples Nacional, inscrito na unidade federada de destino.

Já sua forma de recolhimento se dará de acordo com o § 4º da cláusula décima quinta, ou seja, através da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos

Estaduais (GNRE) ou documento de arrecadação estabelecido pela unidade federada de destino.

### **4.3 Substituição Tributária: restituição**

Conforme visto anteriormente na Substituição Tributária progressiva, o contribuinte recolhe o ICMS sem que o fato gerador realmente tenha ocorrido. Nesse regime as empresas pagam o imposto com base em valor final de venda ao consumidor, o qual é presumido e arbitrado pelos Estados e o Distrito Federal.

Silva (2001) destaca que, a previsão de fato gerador futuro, com base em uma presunção de margem incompatível com a economia regida pela livre concorrência não se compagina com a justiça tributária. Ele reforça que são raras as vezes que se coincide o valor da base de cálculo e o valor realmente efetivado pelas empresas, “ensejando, no mais das vezes, injustificado enriquecimento do Estado em detrimento do empobrecimento do substituído tributário” (SILVA, 2001, p. 88).

Contudo, ressalta Silva (2001), que, embora haja o recolhimento do imposto antecipadamente, com base em fato gerador e valor presumido, constituindo-se em espécie de empréstimo compulsório, a restituição do imposto pago nos casos em que o fato gerador não ocorre, ou se perfectibilize a menor que o presumido, é medida que se impõe, pois amparada no mandamento do art. 150, § 7º da CF/1988:

Art. 150. [...]

[...]

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Direito, também garantido aos contribuintes pelo Supremo Tribunal Federal, com o julgamento em 31/03/2016 do Tema 201, do Recurso Extraordinário nº 593849. Nessa mesma, linha Borges e Reis (2015) referem ser premissa também insculpida no art. 10 da Lei Complementar 87/1996, assegurando ao contribuinte substituído o direito a restituição dos impostos pagos nos casos em que o fato gerador presumido não se realize. Como exemplo, citam as vendas de automóveis, cigarros e cervejas, onde os fabricantes vendem seus produtos aos atacadistas e

varejistas, operações em que o imposto é recolhido antecipadamente até a última etapa de circulação. Esclarecem que se a venda final não se realizar ou se for a menor que o valor arbitrado pelos Estados será cabível a restituição.

Reforçam ainda, esses autores, que a restituição deve ocorrer num prazo de 90 dias após pedido, sendo que em caso de não deliberação o contribuinte pode se creditar do valor do imposto atualizado em sua escrita fiscal, porém, se ocorrer notificação contrária irrecorrível, o substituído procederá no prazo de 15 dias estorno dos créditos lançados.

#### **4.4 Prazo de recebimento das vendas**

Por meio da Substituição Tributária do ICMS os Estados e o Distrito Federal concentram a cobrança do imposto nas indústrias, sendo que tal medida relata Silva apud Máximo onera às Micro e Pequenas Empresas, pois quando estas compram um produto da indústria, já recolhem também o ICMS/ST sem que a venda final ao consumidor tenha ocorrido. Detalham ainda, que, as MPEs, além de ter que antecipar o pagamento do imposto sem que o fato gerador tenha ocorrido, pagam a mesma carga tributária que grandes empresas, prejudicando as pequenas empresas optantes do Simples Nacional (SILVA, 2013).

Afirma Silva apud Máximo (2013, texto digital) que:

A substituição tributária nunca deveria ter existido. As micro e pequenas empresas são o segmento da economia que mais emprega e, em vez de serem desoneradas, pagam ainda mais impostos”, criticou. “O ideal seria que a substituição tributária fosse extinta ou que, pelo menos, ela continue, mas com um abatimento na íntegra para as empresas de menor porte.

De acordo com pesquisa especial realizada em novembro de 2006 pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), o prazo médio de recebimento das vendas é de 45 dias. Entre as empresas consultadas, 43% recebem em um prazo médio superior a 45 dias e 37,5% entre 31 e 45 dias, sendo que nas Micro e Pequenas Empresas o prazo médio é maior que nas de grande porte.

Aponta a pesquisa, que, o desajuste entre o prazo de pagamento do imposto e o do recebimento das vendas gera alto custo financeiro as empresas, que precisam arcar com os tributos até receber o valor do atacadista ou varejista, sendo

que na maioria das vezes necessitam de capital de giro para suprir tal necessidade, o que agrava mais ainda a situação financeira do setor, pois reduz sua margem de lucro.

#### **4.5 Efeitos da aplicação do regime da ST às MPEs**

Segundo pesquisa realizada pela Confederação Nacional da Indústria, dentre os efeitos da aplicação do regime da Substituição Tributária (ST) às Micro e Pequenas Empresas (MPEs) pode-se citar a redução de capital de giro, que advém do fato de os pequenos empreendimentos terem que recolher antecipadamente o ICMS, sem que o fato gerador tenha ocorrido.

Conforme se percebe da pesquisa em comento, mais da metade das empresas em geral julgam negativa a incidência de ST, sendo que entre as empresas menores a repulsa é ainda maior atingindo 2/3 dos pesquisados. Também demonstra o estudo que 90% das grandes empresas estão sujeitas ao regime, enquanto nas pequenas empresas o percentual é de 83,1%, sendo preocupante tal número em virtude do objetivo do sistema de concentrar o recolhimento e facilitar a fiscalização, o que não ocorre quando grande número de MPEs atua como substituta tributária.

Assim, enquanto os Estados e o Distrito Federal antecipam o recolhimento do ICMS e tornam efetivo o sistema fiscalizatório e arrecadatário, consequências nefastas atingem os pequenos empreendimentos, fazendo com que fiquem vulneráveis perante o poder econômico das grandes empresas. A necessidade de antecipar tal imposto gera a falta de recursos financeiros conforme demonstra a pesquisa, e é fato que leva os empreendimentos a contratarem capital de giro em instituições financeiras.

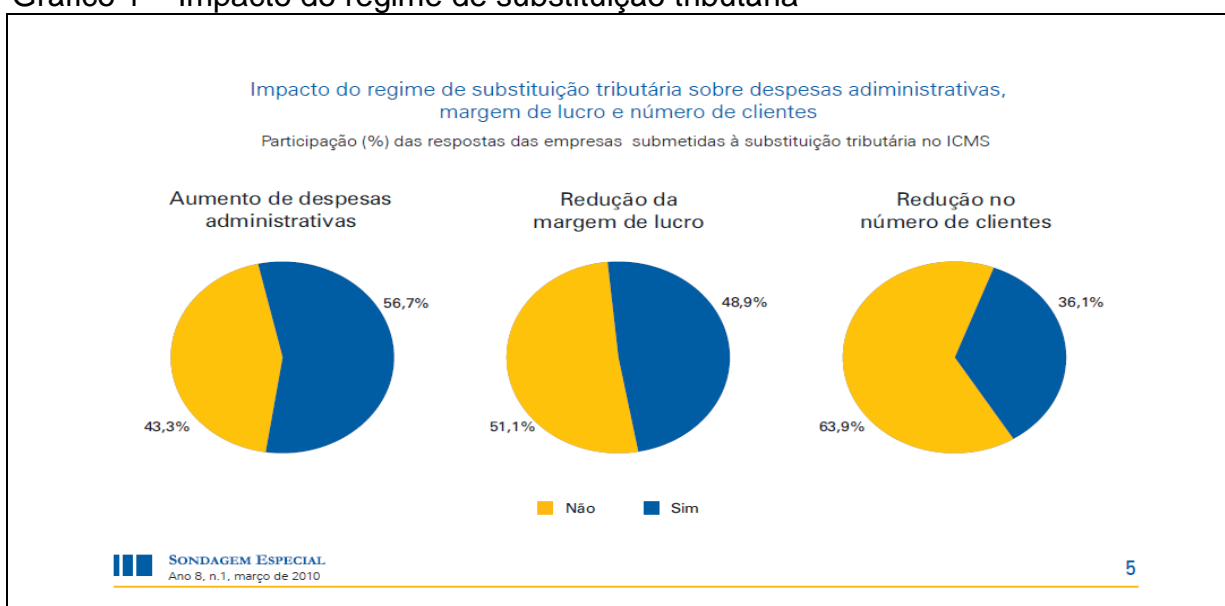
Esse efeito foi apontado por 63,3% das empresas pesquisadas, sendo que 15,5% consideram o efeito muito negativo, 47,8% negativo, enquanto outros 25,1% afirmam não sentir o impacto no fluxo de caixa e 11,7% acreditam ser positivo o regime da ST. Demonstra ainda, o estudo, que as pequenas empresas são as que mais sentem o impacto chegando a 64,3%.



Outro impacto, conforme demonstra a CNI, é o aumento das despesas administrativas, onde 56,7% das empresas entrevistadas afirmam ter verificado aumento considerável, o que leva à redução da margem de lucro conforme 48,9% das empresas apontam. Esse efeito é revelado por 62% das Micro e Pequenas Empresas, enquanto somente 30,7% das grandes empresas necessitaram reduzir suas margens.

A perda de clientes também é fruto do regime da Substituição Tributária revela a pesquisa da CNI (2010). Entre as pequenas empresas o impacto é mais forte, pois 41,4% delas afirmam que além de reduzir suas margens, perderam significativo número de clientes para as grandes empresas conforme demonstra gráfico abaixo:

Gráfico 1 – Impacto do regime de substituição tributária



Fonte: CNI (2010, p. 5).

A inadequação dos parâmetros para cálculo da margem de valor agregado (MVA) é percebido por todas as empresas, sendo que 59,2% acham que os valores estipulados estão acima do realmente praticado. Dessas 14,1% acreditam que a margem arbitrada é muito superior, e 45,1% pontuam que os preços são superiores. Na sondagem, segundo o CNI participaram 1.193 empresas, sendo 668 pequenas, 339 médias e 186 grandes.

A concorrência desleal também é fruto da aplicação do regime da Substituição Tributária, pois tal sistemática não é aplicado de forma padrão em todo

o território nacional, ou seja, não recai sobre os mesmos produtos de forma igual em todos os Estados da Federação. Assim sendo uma empresa que não necessita recolher o tributo de forma antecipada ganha vantagem competitiva sobre os concorrentes que necessitam pagar o imposto (ALLES, 2017).

Essa autora destaca, como exemplo, a hipótese de uma empresa sediada em um Estado não conseguir vender seus produtos para cliente sediado em outro Estado onde não há a aplicação da ST.

#### **4.6 Simples Nacional x Substituição Tributária progressiva do ICMS**

A premissa básica que deveria nortear a legislação do Simples Nacional é a de dispensar um tratamento diferenciado e favorecido às Micro e Pequenas Empresas (MPEs) assim definidas em lei, especialmente no que diz respeito à burocracia fiscal e a carga tributária. A Constituição Federal de 1988, em seu art. 179, garante aos pequenos empreendimentos tal benefício:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Em consideração ao exposto, a Lei Complementar 123/2006, instituidora do Simples Nacional, garantiu tal premissa com a criação de um regime simplificado para as pequenas empresas arrecadarem ICMS, conforme se vê em seus arts. 13 e 18:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

- I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;
- II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
- IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

[...]

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.

Tal sistemática simplificada permite aos pequenos negócios arrecadarem seus impostos com uma única guia, tomando por base o faturamento bruto da empresa, diferentemente do que ocorre com grandes empresas, que calculam seus impostos a cada item e a cada saída de mercadoria. Assim recolhe-se o imposto uma vez por mês e após o fato gerador ocorrer, tendo por base alíquotas determinadas nos anexos da LC 123/2006. Tais alíquotas são progressivas e respeitam o princípio da capacidade contributiva das empresas.

Porém, com o passar do tempo não é o que vem ocorrendo, pois continua-se a criar embaraços, dificuldades administrativas e financeiras ao setor. Em afronta ao tratamento diferenciado e favorecido pode-se citar a sujeição das pequenas empresas ao regime da Substituição Tributária, conforme estabelece o art. 13, § 1º, XIII da LC 123/2006. Nesse regime, os pequenos empreendimentos têm que arcar com o pagamento do ICMS de forma integral, com base em valor presumido, sem que o fato gerador realmente tenha ocorrido (SILVA, 2001).

Segundo Silva (2001), vários são os autores não resignados com a cobrança do ICMS de forma antecipada, com base em fato gerador presumido que denuncia sua inconstitucionalidade. Martins apud Silva (2001), expõe de forma contundente que o § 7º do art. 150 da CF/1988 fere o princípio da legalidade, pois só a lei pode definir a obrigação tributária, baseada obrigatoriamente em fato ocorrido e jamais em fato fictício.

Já Souza apud Silva (2001) destaca que, além das várias inconstitucionalidades apontadas pela doutrina, tem-se no presente caso também violação a teoria do fato gerador, pois cobra-se o referido imposto sem que haja fato gerador, o que não pode ser permitido.

#### 4.7 Possíveis soluções aos problemas apontados

É notório que o Brasil necessita rever o seu sistema tributário. Os sintomas são contundentes, fragilizam as empresas e contribuem para impedir o crescimento do País, trazendo um clima de insegurança, que diminui investimentos e afeta não só as empresas como a população em geral.

Uma das soluções pondera Tavares (2012) Presidente do Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis do Estado do Rio de Janeiro (SESCON-RJ) é eliminar a aplicação do regime da Substituição Tributária das empresas optantes do Simples Nacional, visto que, com a obrigação das empresas a aderirem à emissão da Nota Fiscal Eletrônica e do Emissor de Cupom Fiscal a finalidade do regime da ST de combater a sonegação, antecipando impostos, torna-se inútil. Pondera que, para isso acontecer é necessário movimentação e união das empresas.

Angelis (2012) pontua que, a Substituição Tributária progressiva foi implantada no Brasil em 1970 como ferramenta de combate a sonegação fiscal, uma vez que não se contava com modernas tecnologias de informação. Salienta que o regime em questão está condenado ao anacronismo, pois devido as condições tecnológicas da atualidade e a estruturas de varejo mais avançadas e desenvolvidas o Fisco tem condições de fiscalizar milhares de contribuintes e assim evitar a sonegação por meio de novos *softwares*.

A segunda medida seria de ordem financeira e teria como objetivo amenizar o custo de capital de giro ao aumentar-se o prazo de recolhimento do ICMS/ST, para além do prazo médio de recebimento das vendas. Já a terceira proposta para Angelis (2012) seria a exclusão de determinados produtos do regime, mantendo-se somente produtos que têm relevância arrecadatória e que preencham os requisitos da Substituição Tributária.

Já a quarta proposta para Angelis (2012) seria excluir do regime produtos sem grande relevância arrecadatória e que já tenham preços finais homogêneos e conhecidos. Outra solução ante a inconstitucionalidade da aplicação do regime da ST a optantes do Simples Nacional seria o ajuizamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) contra a permissão na LC 123/2006, por violação aos preceitos constitucionais.

## CONCLUSÃO

Da análise das vantagens e desvantagens do regime da Substituição Tributária às Micro e Pequenas Empresas é possível notar que tanto estudiosos da área, quanto empresas de todos os portes julgam a aplicação do regime da Substituição Tributária, nocivo às empresas. Com efeito, a cobrança da Substituição Tributária do ICMS de forma antecipada, com base em fato gerador e base de cálculo presumidos, afetam economicamente todas as empresas, porém com mais gravidade os pequenos negócios.

O empréstimo compulsório tomado por parte dos Estados e do Distrito Federal se torna fato indiscutível, à medida que se exige do contribuinte, pagamento de tributo sem que o fato gerador, se quer tenha se perfectibilizado. Depreende-se ainda do estudo, que a cobrança da Substituição Tributária do ICMS é principal fator responsável pelo aumento exorbitante de preços das mercadorias, fechamento dos pequenos empreendimentos, desemprego e consequente engessamento da economia.

Percebe-se também que, embora exista previsão legal constitucional determinando tratamento diferenciado e favorecido aos pequenos negócios, como um princípio de ordem econômica no Brasil, o mesmo não é adotado quanto à tributação da ST, pois se equipara MPEs a grandes empresas. Pode se observar ainda, que frente ao desrespeito a garantias pré-estabelecidas, inexistente vontade estatal de resolução do problema, em virtude da facilidade arrecadatória dos impostos.

Para que se chegasse a tais conclusões, no primeiro capítulo deste trabalho analisou-se como surgiu o Imposto sobre Mercadorias e Serviços (ICMS) e sua previsão legal, bem como também foi explanado sobre as garantias legais em

benefício das Micro e Pequenas Empresas (MPEs), premissas, as quais encontram-se positivadas tanto na Constituição Federal de 1988, quanto em legislações complementares.

Ainda nesse primeiro capítulo abordou-se os principais princípios constitucionais tributários, verificando-se que dentre eles os mais importantes para o sistema tributário são o da legalidade, capacidade contributiva e igualdade, pois limitam o poder de tributar dos Estados e Distrito Federal. Pode-se perceber também, que na visão de estudiosos da área, os princípios são os nortes, as linhas mestras e os alicerces que sustentam o sistema tributário, devendo os órgãos do governo sempre respeitá-los.

Para a continuidade do enfrentamento do tema, no segundo capítulo, partiu-se para o estudo dos tributos em espécie, conceituando-se ICMS e Substituição Tributária do ICMS, entendendo-se terem os dois, fato gerador distinto, mas interligados entre si, sendo a Substituição Tributária técnica arrecadatória de recursos fiscais e de combate à sonegação. Ainda nesse capítulo, examinou-se como é formada a base de cálculo da Substituição Tributária, concluindo-se que a mesma é composta pelo preço original da mercadoria, mais a margem de valor agregado arbitrada pelos Estados, a qual, não condiz com a realidade econômica do País.

Também se verificou no presente estudo, que, os Estados e o Distrito Federal regulam as transações comerciais Interestaduais através de Convênios e Protocolos, sendo o primeiro estabelecedor de normas gerais de eficácia nacional e de competência do CONFAZ, enquanto o segundo é celebrado e ratificado entre Estados.

Ao final, no terceiro e último capítulo, examinou-se como é estipulado e fixado o preço final dos produtos e serviços, que servem de base para cálculo da margem de valor agregado utilizada para fins de ST. À frente, discorreu-se sobre o prazo de recolhimento da ST e o prazo de recolhimento das vendas, destacando-se ainda quem é o responsável pelo recolhimento do imposto devido.

Analizou-se em quais hipóteses é possível a restituição da ST, bem como cotejou-se analiticamente o instituto do Simples Nacional com o regime da

Substituição Tributária progressiva do ICMS, demonstrando suas incompatibilidades com o mandamento insculpido nos artigos 170, IX e 179 da CF/1988, que garante tratamento diferenciado e favorecido às pequenas empresas.

Por fim, foram analisados, com base em pesquisa realizada pela CNI, os efeitos causados pela aplicação do regime da ST às MPEs, e quais as possíveis soluções para resolução dos problemas encontrados, concluindo-se que a cobrança do ICMS por meio da ST só traz vantagens aos Estados, enquanto aos pequenos empreendimentos traz inúmeras desvantagens. Quanto às soluções, pode-se observar que a mesma se dará somente através de ampla reforma tributária.

Assim diante da análise do problema proposto para o estudo – O regime da Substituição Tributária onera às Micro e Pequenas Empresas e causa desvantagens? – conclui-se que a hipótese inicialmente levantada para tal questionamento é verdadeira, uma vez que os pequenos empreendimentos necessitam antecipar o ICMS através da Substituição Tributária aos Estados sem que o fato gerador tenha ocorrido, o que faz com que as empresas tenham problemas financeiros no fluxo de caixa e necessitem contratar recursos financeiros em instituições bancárias e com isso arcar com juros altos e consequentemente com a diminuição da margem de lucro.

## REFERÊNCIAS

ALLES, Thaís E. T. O regime da substituição tributária “para frente” e a concorrência desleal. In: **Revista de Direito da Empresa e dos Negócios**. Jan/2017. Disponível em: <<http://revistas.unisinos.br/index.php/rden/article/view/14296>>. Acesso em: 17 out 2017.

ANGELIS, Ângelo. A Substituição Tributária no ICMS – problemas e possíveis soluções. In: **AFR-SP**, mai 2012. Disponível em: <<https://blogdoafri.com/2012/08/24/a-substituicao-tributaria-no-icms-problemas-e-possiveis-solucoes/>>. Acesso em: 17 out. 2017.

BERSELLI, Daniel. **ICMS e Substituição Tributária**. In: Portal da Micro e Pequena Empresa, jul 2012. Disponível em: <<http://www.leigeral.com.br/biblioteca/detalhes/108-icms-e-substituicao-tributaria>>. Acesso em: 17 out. 2017.

BORGES, José C.; REIS, Maria L.A. dos. **ICMS ao alcance de todos**: parte geral. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015.

BRASIL. Convênio ICMS nº 49, de 25 de abril de 2017. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=342677>>. Acesso em: 17 out. 2017.

BUFFON, Marciano; Matos, Mateus B. de. **Tributação no Brasil do Século XXI**: uma abordagem hermeneuticamente crítica: Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

\_\_\_\_\_. Convênio ICMS nº 52, de 7 de abril de 2017. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV052\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV052_17)>. Acesso em: 17 out. 2017.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 22 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1996. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 17 set. 2017.



\_\_\_\_\_. Lei Complementar n°. 24, de 07 de janeiro de 1975. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm)>. Acesso em: 06 nov. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar n°. 87, de 13 de setembro de 1996. **Lei Kandir**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 14 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar n°. 123, de 14 de dezembro de 2006. **Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm)>. Acesso em: 14 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional n°. 18, de 1° de dezembro de 1965. **Reforma do Sistema Tributário**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm)>. Acesso em: 14 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5216. Distrito Federal. Relator Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=5216&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 20 out. 2017.

CARAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

CHEMIN, Beatris F. **Manual da UNIVATES para trabalhos acadêmicos: planejamento, elaboração e apresentação**. 3. ed. Lajeado: UNIVATES, 2015.

CNI SONDAAGEM ESPECIAL. **Substituição Tributária: Maior parte das indústrias desaprova o regime da Substituição Tributária no ICMS**. In: [www.cni.org.br](http://www.cni.org.br), a. 4, n. 5, nov/2006. Disponível em: <[https://static-cmssi.s3.amazonaws.com/media/filer\\_public/1c/74/1c742835-e4c6-4832-9cec-bd909c13fe1a/sondespecial\\_substituicaotributaria\\_marco2010.pdf](https://static-cmssi.s3.amazonaws.com/media/filer_public/1c/74/1c742835-e4c6-4832-9cec-bd909c13fe1a/sondespecial_substituicaotributaria_marco2010.pdf)>. Acesso em: 17 out 2017.

\_\_\_\_\_. **Consulta às empresas mostra que há necessidade de ampliação dos prazos de recolhimento de tributos**. In: [www.cni.org.br](http://www.cni.org.br), a. 8, n. 1, mar 2010. Disponível em: <[https://static-cms-si.s3.amazonaws.com/media/filer\\_public/64/90/6490d038-ed73-4146-ba1c-332510ac3a07/se22nov2006.pdf](https://static-cms-si.s3.amazonaws.com/media/filer_public/64/90/6490d038-ed73-4146-ba1c-332510ac3a07/se22nov2006.pdf)>. Acesso em: 17 out. 2017.

DUARTE, Ana M. B; SILVA, Denise M.P. **Manual das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte**. São Paulo: LTr, 2001

DUARTE, Francisco L. Simples Nacional: a tributação da microempresas e empresas de pequeno porte. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XX, n. 163, ago 2017. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=19290](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=19290)>. Acesso em: 17 out. 2017.

MACHADO, Hugo. de B. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997.

MACHADO, Hugo. de B. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MATOS, Daniel O. Evolução histórica do ICMS face necessidade de imposto não-cumulativo. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIV, n. 93, out 2011. Disponível em: <[http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura%20&artigo\\_id=10516](http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura%20&artigo_id=10516)>. Acesso em: 17 out. 2017.

MÁXIMO, Wellton. **Micro e pequenas empresas pedem fim da substituição tributária nos estados**. In: Agência Brasil, abr 2013. Disponível em: <<http://www.portaldaindustria.com.br/agenciacni/noticias/2013/04/micro-e-pequenas-empresas-pedem-fim-da-substituicao-tributaria-nos-estados/>>. Acesso em: 17 out. 2017.

MELO, José E. S. de; PAULSEN, L. **IMPOSTOS Federais Estaduais e Municipais**. 2. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

MEZZAROBBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia S. **Manual de metodologia da pesquisa no Direito**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

PONTUAL, Helena. D. Lei Kandir In: **Senadonoticias**. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/lei-kandir>>. Acesso em: nov. 2017.

RIO GRANDE DO SUL. Decreto nº. 3.699, de 26 de agosto de 1997. **Regulamento do ICMS**. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositive=&inpDsKeywords=>>>. Acesso em: 17 out. 2017.

SABBAG, Eduardo. **Prática Tributária**. 9. ed. rev. e ref. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016.

SILVA, Paulo R.C. **A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

SOUZA, Jefferson. Convênio e protocolo: Saiba as diferenças. In: **Tributo em Foco**, out 2016. Disponível em: <<http://tributoemfoco.com/index.php/2016/10/17/convenio-e-protocolo-saiba-as-diferencas/>>. Acesso em: out. 2017.

STRAPASSON, Maria das G. **Princípio constitucional da legalidade tributária**. Curitiba: Juruá, 2003.

TAVARES, Márcia. Substituição tributária põe em risco futuro das micro e pequenas empresas. In: **Revista Fator Brasil**, jul 2012. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/st-risco-pequenas-empresas.htm>>. Acesso em: 17 out. 2017.